



Tikrit Journal of Administrative and Economics Sciences

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

EISSN: 3006-9149

PISSN: 1813-1719



The impact of adopting the employee benefits standard IAS 19 on management discretion

Ashwaq Khazal Alwan*, Mezban Mohammed Farhan

College of Management and Economics/Tikrit University

Keywords:

Employee benefits standards, executive discretion of management, Iraq.

ARTICLE INFO

Article history:

Received 13 Oct. 2024

Accepted 10 Nov. 2024

Available online 30 Jun. 2025

©2023 THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE
UNDER THE CC BY LICENSE

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



*Corresponding author:

Ashwaq Khazal Alwan

College of Management and
Economics/Tikrit University



Abstract: This research aims to test the impact of adopting Employee Benefits Standard 19 (on administrative estimates, and also aims to shed light on the financial impacts related to the agreement on the differences including the various elements, laws and requirements that are desired to achieve the desired results. Therefore, the study has diversity: the independent variable (Employee Benefits Standard IAS 19), and the variable (administrative discretion). To achieve the research objectives, the descriptive models were relied upon for the application, as the researchers discovered in the accounting literature related to the research changes, and in the applied aspect, it relies on the data studied by collecting data for a sample of companies listed on the Iraq Stock Exchange, as the study community consists of academics for the importance of this and their knowledge of understanding the diversity of research, which contributes directly to driving the wheel of economic development in the local Iraqi economy. A questionnaire was distributed on the method of communication via the Internet via the application (Google form), where the accounting departments in Iraqi universities were contacted and the number of valid forms for analysis reached (116) forms. To achieve the research objectives, effective statistical tools were used, such as the Alpha Cronbach test to measure the validity and reliability of the questionnaire and the correlation coefficient test, The research reached a set of results, including: the existence of a significant correlation between the International Accounting Standard Deviation (19) and executive discretion.

تأثير تبني معيار منافع الموظفين (IAS19) على السلطة التقديرية للإدارة

مزبان محمد فرهان

اشواق خزل علوان

كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة تكريت

المستخلص

يهدف هذه البحث إلى اختبار أثر تبني معايير منافع الموظفين IAS 19 على التقديرات الإدارية، كما هدفت إلى تسليط الضوء على العقوبات المالية الناتجة عن الاتفاق على الاختلافات بما يتوافق مع المبادئ والقوانين العراقية وتحديد المشكلات التي تسعى إلى تحقيق النتائج المرجوة. لذلك، فإن البحث لها متغيرين: المتغير المستقل (معيار منافع الموظفين (IAS 19)، والمتغير التابع (السلطة التقديرية الإدارية). ولتحقيق أهداف البحث، تم اعتماد المنهج الوصفي التطبيقي، إذ اعتمد الباحث على الأدبيات المحاسبية المتعلقة بتغيرات البحث، وفي الجانب التطبيقي، يعتمد على البيانات المدروسة من خلال جمع البيانات لعينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، حيث يتكون مجتمع البحث من الأكاديميين لأهمية ذلك ومعرفتهم بفهم متغيرات البحث، والتي تساهم بشكل مباشر في دفع عجلة التنمية الاقتصادية في الاقتصاد العراقي المحلي. وتم توزيع استبانة حول الطريقة عن طريق رابط إلكتروني عبر تطبيق (Google From)، إذ تم التواصل مع اقسام المحاسبة في الجامعات العراقية وبلغ عدد الاستمارات الصالحة للتحليل (116) استمارة. ولتحقيق أهداف البحث تم استخدام أدوات إحصائية فعالة مثل اختبار ألفا كرونباخ لقياس مدى صحة وثبات الاستبانة واختبار معامل الارتباط لبيانات البحث، وتوصل البحث إلى مجموعة من النتائج منها: وجود علاقة ارتباط معنوية بين الانحراف المعياري الدولي IAS19 والسلطة التقديرية الإداري.

الكلمات المفتاحية: معيار منافع الموظفين، السلطة التقديرية للإدارة، العراق.

المقدمة

تعد معايير المحاسبة الدولية مجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية عالية الجودة وقابلة للفهم والتطبيق وتلبي المطالب للمستخدمين وقابليتها للمقارنة في أسواق رأس المال، إن وضع معايير محاسبية دولية يمثل أداة مفيدة لدعم بيئة تنظيمية دولية مستقرة وأكثر أماناً ومن هذا المعايير معيار المحاسبة الدولي 19 منافع الموظفين اعتمدت الهيئات والمنظمات المحاسبية معيار المحاسبة الدولي 19 منافع الموظفين الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية الهدف من هذا المعيار هو المحاسبة عن منافع الموظفين والافصاح عنها ويتطلب المعيار من الكيان أن تثبت (أ) التزاماً، عندما يقدم الموظف خدمة في مقابل منافع موظف ستدفع في المستقبل (ب) مصروفاً، عندما تستهلك الوحدة الاقتصادية المنفعة الاقتصادية التي تنشأ عن خدمة مقدمة من قبل موظف مقابل منافع الموظف.

كما إن السلطة التقديرية تعد هي الأخرى من الموضوعات الهامة التي يجب تسليط الضوء عليها وتعني السلطة التقديرية للإدارة الحق الممنوح للإدارة في ممارسة نشاطها في الظروف الطبيعية، وذلك أنه كلما امتنعت القوانين من إلزام الإدارة باتخاذ قرار معين ازاء حالة معينة فهذا يعني أن القوانين قد تركت للإدارة الحرية في أن تتخذ القرار الذي تراه ملائماً وفق للظروف المحيطة بالكيان.

المبحث الأول: الدراسات السابقة ومنهجية البحث

1-1. الدراسات السابقة:

1. دراسة (الجرادات، 2021):

"تأثير تطبيق معيار المحاسبة الدولي منافع الموظفين على تقييم أداء الشركات الخدمائية والصناعية المدرجة في بورصة فلسطين"

هدفت هذه البحث إلى دراسة وفحص تأثير تطبيق معيار المحاسبة الدولي "منافع الموظفين" على الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين، إذ طبقت البحث على مجتمع القطاع الخدماتي والصناعي والذي بلغ عدده (22) شركة، وتم اختيار عينة عشوائية بسيطة ليكون العدد النهائي لعينة البحث (15) شركة. توصلت هذه البحث (1) وجود تأثير إيجابي لمنافع الموظفين "قصيرة وطويلة الأجل" مجتمعة على كل من القيمة الاقتصادية المضافة، ومعدل العائد على الأصول، ومعدل ربحية السهم الواحد، (2) وجود تأثير إيجابي على القيمة الاقتصادية المضافة لكل من منافع الموظفين طويلة وقصيرة الأجل كلاً على حدة، (3) لا يوجد تأثير للمنافع قصيرة الأجل على كل من معدل العائد على الأصول، ومعدل ربحية السهم على التوالي، (4) تؤثر المنافع طويلة الأجل إيجابياً على كل من معدل العائد على الأصول، ومعدل ربحية السهم، فضلاً عن ذلك، بينت النتائج عدم وجود أثر لمنافع الموظفين على سعر السهم السوقي.

2. دراسة (Billings et Al 2017)

"Discretion in accounting for pensions under IAS 19"

التقدير في المحاسبة عن المعاشات التقاعدية بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 19 هدفت هذه البحث إلى مجموعة بيانات لوحة من الشركات المدرجة في المملكة المتحدة خلال الفترة 2005-2009 لتحليل الافتراضات الاكتوارية المستخدمة لتقييم التزامات خطط التقاعد بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 19. تتطلب عملية التقييم من الشركات وضع افتراضات حول المتغيرات المالية والديموغرافية، ولا سيما معدل الخصم، وتضخم الأسعار، وتضخم الرواتب ومعدل الوفيات/متوسط العمر المتوقع لأعضاء الخطة/المستفيدين منها. نستخدم تحليل الانحدار لتحليل العلاقات بين هذه الافتراضات الرئيسية (باستثناء الوفيات، إذ تكون الإفصاحات محدودة) والعوامل الخاصة بالشركة مثل موقف تمويل خطة التقاعد ومدة التزامات التقاعد. نجد أدلة على "إدارة" انتقائية للافتراضات الثلاثة التي تم التحقيق فيها، على الرغم من أن طبيعة هذا يبدو أنها تختلف عن نتائج المؤلفين الأمريكيين. توصلت هذه البحث أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 19 لا يمنع استخدام التقدير الإداري، وخاصة من قبل الشركات التي تكون مواقف تمويل خطط التقاعد لديها ضعيفة مما يقلل من دقة التمثيل لأرقام المعاشات التقاعدية المبلغ عنها. كما نؤكد على أن درجة التقدير المستخدمة تعكس مدى تعريف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 19 لكيفية تحديد الافتراضات.

3. دراسة (Billings, et al., (2016))

"Discretion in accounting for pensions under IAS 19"

"السلطة التقديرية في المحاسبة عن المعاشات التقاعدية بموجب معيار المحاسبة الدولي 19" هدفت هذه البحث إلى استخدام مجموعة بيانات من الشركات المدرجة في المملكة المتحدة خلال الفترة 2005-2009 لتحليل الافتراضات الاكتوارية المستخدمة لتقييم التزامات خطة التقاعد

بموجب معيار المحاسبة الدولي 19. تتطلب عملية التقييم من الشركات وضع افتراضات حول المتغيرات المالية والديموغرافية، ولا سيما معدل الخصم، تضخم الأسعار، وتضخم الرواتب، ومعدل الوفيات/العمر المتوقع لأعضاء الخطة/المستفيدين. توصل هذا البحث إلى أن معيار المحاسبة الدولي 19 لا يمنع استخدام السلطة التقديرية الإدارية، لا سيما من قبل الشركات التي تكون مراكز تمويل خطة التقاعد فيها ضعيفة، مما يقلل من الأمانة التمثيلية لأرقام التقاعد المبلغ عنها. ونسلط الضوء أيضًا على أن درجة التقدير المستخدمة تعكس المدى الذي يحدد به معيار المحاسبة الدولي 19 كيفية تحديد الافتراضات، ولذلك فإننا نقترح تشجيع الشركات على تبرير اختيارها للافتراضات بشكل أكثر وضوحًا.

تميز البحث الحالية تناولت الدراسات السابقة تأثير تطبيق معيار المحاسبة الدولي 19 على تقييم أداء الشركات الخدمية والصناعية، ودراسات أخرى تناولت التقدير في المحاسبة عن المعاشات التقاعدية بموجب المعيار الدولي لأعداد التقارير المالية، ودراسات تناولت السلطة التقديرية في المحاسبة عن المعاشات التقاعدية بموجب معيار المحاسبة الدولي ولكن لم تتناول أي دراسة من الدراسات السابقة (حسب علم الباحث) تأثير تبني معيار منافع الموظفين (IAS19) على السلطة التقديرية للإدارة، وهذه هي الفجوة التي يعمل الباحث على ردمها في البحث الحالية من خلال اجراء دراسة محتوى على عينة البحث.

2-1. منهجية البحث:

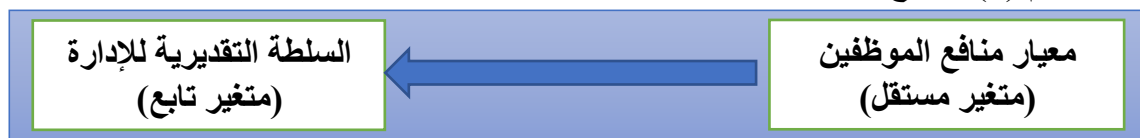
أ. **مشكلة البحث:** تتمثل مشكلة البحث في تحديد وتقييم التأثيرات التي يخلفها تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (Employee Benefits) IAS19 على السلطة التقديرية الإدارية في الجامعات العراقية. رغم أن هذا المعيار يهدف إلى تحسين الشفافية والموثوقية في التقارير المالية، فإنه يفرض قيودًا صارمة على طرق القياس والإفصاح عن مخصصات الموظفين، مما قد يحد من القدرة الإدارية على التحكم في النتائج المالية واتخاذ قرارات استراتيجية مرنة، في ضوء ما سبق تتمثل مشكلة البحث في السؤال الآتي: هل هناك تأثير ذات دلالة معنوية للمعيار المحاسبي الدولي IAS19 على السلطة التقديرية الإدارية في الجامعات العراقية؟

ب. **فرضية البحث:** لغرض الإجابة عن السؤال المطروح في مشكلة البحث والوصول إلى الأهداف البحثية انطلق البحث من الفرضية الآتية:
يؤثر المعيار المحاسبي الدولي IAS19 على السلطة التقديرية الإدارية في الجامعات العراقية عينة البحث.

ج. **أهمية البحث:** تتمثل أهمية البحث في تزامنها مع التغييرات الحاصلة في البيئة المالية في العراق الذي جاء مستمداً في تبني المعايير (IFRS-IAS) في الوحدات الاقتصادية العراقية، ومنها معيار IAS 19 لتحسين أداء الموظفين وتحقيق رضاهم، كذلك إلزام الوحدات الاقتصادية بتسديد مساهمة التقاعد في مؤسسة الضمان الاجتماعي وصدر قانون الضمان الاجتماعي لسنة 2018، ويمكن تلخيص أهمية البحث بالآتي :

1. التأكيد على أهمية تبني معيار IAS 19 في الوحدات الاقتصادية العراقية والاستفادة منها في تحقيق متطلبات المعيار.
2. التعرف على الاشكاليات في المبادئ والقوانين العراقية النافذة بخصوص منافع الموظفين والجوانب التي تعيق المعيار.

3. التأكيد على كل ما يتعلق بمعيار IAS 19 ودورها في تحقيق متطلبات المعيار في الوحدات الاقتصادية.
- د. **هدف البحث:** يهدف البحث إلى اختبار تأثير تبني معيار منافع الموظفين على السلطة التقديرية للإدارة من خلال القطاع الأكاديمي في داخل البيئة العراقية.
- هـ. **مناهج البحث:** يشمل المنهج الأكاديمي مجموعة من التقنيات والمنهجيات الوحدة الاقتصادية بشكل ملائم المصممة لتحديد المسار الصحيح الذي يجب على الباحثين الالتزام به، بهدف تقديم حلول محايدة للقضايا وتحقيق نتائج دقيقة. في سياق هذا المسعى البحثي، سيتم نشر منهجية وصفية مناسبة للتأكد من الهيكل النظري للبحث، وتمييز المصطلحات والمفاهيم المتنوعة المتداخلة في الموضوع، والحصول على مستودع للبيانات والمعلومات للتدقيق التحليلي، بما فيها أبحاث من المواقع الإلكترونية عربية وأجنبية. كذلك اعتمدت الباحثة على أقسام المحاسبة في الجامعات العراقية كحقل لأجراء البحث التطبيقي من خلال اعتماد استمارة بحث الكترونية وتحليل النتائج بواسطة البرنامج الإحصائي SPSS.25.
- و. **المخطط الافتراضي للبحث:** إذ تم تصميم المخطط الآتي وفق العلاقة بين متغيرات البحث والتي تمثلت بالمتغير المستقل (معيار منافع الموظفين IAS19) والمتغير التابع (السلطة التقديرية للإدارة) والشكل رقم (1) يوضح العلاقة:



شكل (1): العلاقة بين متغيرات البحث

المصدر: الشكل من اعداد الباحثين.

المبحث الثاني: الإطار النظري لمعيار منافع الموظفين

2-1. **مفهوم منافع الموظفين:** ورد تعريفها في المعيار المحدد لها برقم 19 بأنها جميع أشكال العوض الذي تقدمه الوحدة الاقتصادية مقابل الخدمة التي يقدمها الموظفون أو لإنهاء الخدمة (معيار المحاسبة الدولي 19، 2020: 2)

وأشارت دراسة (Hamdan et al., 2018: 24) إلى أشكال تلك المنافع منها ما هو مباشر وغير مباشر حيث أنه من خلال مفهوم التعويض المباشر هو المبلغ المالي على شكل (رواتب وأجور، والبدايات المالية، والمكافآت المالية، والحوافز المالية) يقدمها صاحب العمل خلال فترة زمنية قصيرة (شهر، أسبوع) لأي موظف نظير ما يقدمه من جهد ووقت ومهارته لخدمة وتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، في حين يشير التعويض غير المباشر إلى جميع المزايا والمكافآت النقدية وغير النقدية المقدمة لموظفين المؤسسة التي يعملون فيها لأنهم أعضاء عاملون فيها، لذا فإن تقديمها لهم لا يرتبط بالأداء والنشاط وتسمى هذه الحوافز مزايا الموظفين وهي عبارة عن مجموعة متنوعة من الخدمات ذات القيمة المالية تقدمها المنظمات لجميع موظفيها مجاناً أو تغطي جزءاً من تكلفتها دون أي استثناءات (للموظفين الدائمين فقط) وبغض النظر عن مستوى أدائهم وكفاءتهم للعمل.

2-2. **اهداف معيار منافع الموظفين:** يتعلق بمحاسبة منافع الموظفين، وهو يهدف إلى تحديد كيفية الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن تكاليف وفوائد منافع الموظفين في القوائم المالية للشركة. يركز المعيار بالأساس على تقديم معلومات دقيقة وموثوقة حول منافع الموظفين لمستخدمي القوائم

المالية للشركة مثل المستثمرين والمحللين والمراقبين الماليين، وذلك لتحقيق الشفافية والمقارنة والتناسق في التقارير المالية.

ويتطلب هذا المعيار من الشركة أن تثبت: (Bloom, 2013; 54)

1. التزاماً عندما يقدم الموظف خدمة مقابل حصوله على منافع الموظفين التي ستدفع في المستقبل.
2. مصروفاً عندما تستهلك الشركة المنفعة الاقتصادية الناشئة عن خدمة مقدمة من موظف مقابل حصوله على منافع الموظفين.

3. وتشمل منافع الموظفين التي ينطبق عليها هذا المعيار تلك التي يتم تقديمها (التمييزي، 2019: 201) أ. بموجب خطط أو اتفاقيات رسمية بين الوحدة الاقتصادية وموظفيها

ب. بموجب متطلبات تشريعية تكون الوحدة الاقتصادية مطالبة بموجبها بالاشتراك في خطط وطنية

ج. من خلال الممارسات غير الرسمية التي ينشأ عنها واجب ضمني.

ويهدف المعيار المحاسبي الدولي 19 إلى توضيح طريقة المعالجة المحاسبية المتعلقة بالمنافع التي تمنحها المؤسسة لعاملها والإفصاح عن المعلومة المالية المرتبطة بها. ويطبق هذا المعيار على كل المنافع الممنوحة للعاملين والتي يقصد بها أشكال المزايا كافة التي تقدمها الشركة لعاملها كمقابل لهم عن خدماتهم التي أدوها لصالحها.

ومحاسبة منافع العاملين تبنى على فرض أساسه أن التكاليف عن منافع العاملين يجب أن يعترف بها وتسجل محاسبياً خلال الفترة المالية التي يستفيد منها العاملون من هذه الحقوق بغض النظر عن الفترة التي تدفع لهم فيها هذه المزايا.

2-3. استراتيجية إدارة التعويضات من قبل الشركات: إن إدارة المؤسسات تتحمل أعباء كبيرة وتكاليف أثناء إدارة التعويضات ولذلك يجب عليها اتخاذ قرارات استراتيجية لتحقيق الفائدة المرجوة من إدارة تلك التعويضات إذ تنظر معظم منظمات الأعمال إلى التعويض باعتباره استثماراً للإنفاق يحقق مستوى عالٍ من أداء الموظفين ويزيد من رضا العملاء ويجعله مكاناً مفضلاً للعمل يساعدهم على جذب الموارد البشرية من سوق العمل وفي الوقت نفسه تحافظ على كفاءاتها البشرية وتمنع خروجها إلى منظمات أخرى، ومن ناحية أخرى فإن منظمات الأعمال الأخرى تعد التعويض تكلفة يؤثر على ربحيتها ويجب أن تكون محدودة وهذه الاستراتيجية لها تأثيرات سلبية على الوحدة الاقتصادية وأهمها هروب الكفاءات البشرية إلى منظمات أخرى وبقاء الموارد البشرية بأداء وكفاءة عاديين وهذا يؤثر سلباً على إنتاجيتها وضعفها وفقدان العملاء. ومع مرور الوقت صحيح أن هذه الاستراتيجية توفر المال للمنظمة لكن هذا سوف سيؤدي إلى خفض التوفير بسبب انخفاض مستوى رضا العملاء وأرقام المبيعات إلى جانب إمكانية حدوث ذلك ارتفاع معدل الدوران وصعوبة جذب حاجة القوى العاملة من سوق العمل، كما أن هناك منظمات أعمال لديها وجهة نظر التوافق بين وجهتي النظر السابقتين إذ تقوم المؤسسة بتحقيق عوامل الجذب ومنع تسرب الموارد البشرية إلى منظمات أخرى وتحقيقها خارجياً والمساواة في التعويضات إلا أن ذلك لا يجعلها متميزة عن غيرها من المنظمات وبشكل عام الاستخدام الشائع جداً لهذه الاستراتيجية لأنها تمثل اتجاهاً معتدلاً في التعويض (Hamdan et al., 2018: 24).

تري الباحثة أنه يجب أن يتم إيلاء أهمية خاصة لاستراتيجية التعويضات في المنظمات، بحيث تتبنى استراتيجية متوازنة، وهذا يعني ألا تتحمل أعباء باهظة، وبالمقابل أن تحقق رضا

العاملين ولا تنعكس سلباً على انتاجيتهم، وهذا الأمر يحتاج إلى دراسة خاصة من قبل الوحدة الاقتصادية للوصول إلى هذا الوضع المتوازن.

2-4. أنواع منافع الموظفين: بشكل عام يمكن أن تكون مزايا الموظفين التي تقدمها المؤسسات مختلفة، وهذا يمكن أن يتأثر الاختلاف بنوع عمل الشركة، وثقافة الشركة نفسها، والجغرافية وموقف الشركة، والبيئة الاجتماعية للشركة والأهم من ذلك قدرة وأهداف الشركة في حالة تقديم برامج المزايا، ويمكن تلخيص ذلك بأن مزايا الموظفين تنقسم على قسمين هما: الرعاية القانونية والرعاية الاجتماعية التي هي تقديرية، إذ تشمل برامج الرعاية القانونية حراس السلامة الاجتماعية، بينما تشمل برامج الرعاية الاجتماعية: المزايا الصحية، واستحقاقات التقاعد، وإعانات البطالة، والترقيات، الجوائز والفوائد التعليمية، وبشكل عام ينقسم برنامج الرعاية الاجتماعية أيضاً إلى برنامج مالي وفائدة غير مالية، وبرامج الرعاية الاقتصادية هي عادة ما تكون في شكل أموال تُعطى بغرض توفير الحماية أو الأمان والضمان للموظفين اقتصادياً (Sastera & Mauludin, 2018: 25-43).

إذ تشمل منافع الموظفين المنافع المقدمة للموظفين أو للمستفيدين منهم ويمكن تسويتها بمدفوعات أو بتقديم سلع أو خدمات تؤدي أما بشكل مباشر إلى الموظفين أو إلى أزواجهم أو أطفالهم أو آخرين مثل شركات التأمين. إذ تضم منافع الموظفين الآتي (معياري المحاسبة الدولي 19، 2020: 1)

1. **منافع ما بعد انتهاء الخدمة:** ومن أمثلتها الآتي (فقير وشيخي، 2021):
 - أ. منافع التقاعد كالمعاشات والمدفوعات التي تؤدي إلى دفعة واحدة عند التقاعد.
 - ب. المنافع لأخرى بعد انتهاء الخدمة كالتأمين على الحياة بعد انتهاء الخدمة والرعاية الطبية بعد انتهاء الخدمة
2. **منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل:** ومن أمثلتها الآتي:
 - أ. الغيابات طويلة الأجل المدفوعة مثل إجازة الخدمة طويلة أو إجازة التفرغ العلمي.
 - ب. منافع مرور فترة طويلة محددة أو منافع الخدمة طويلة الأخرى.
 - ج. منافع العجز طويل الأجل.
3. **منافع إنهاء الخدمة:** وهي المنافع المقدمة مقابل إنهاء خدمة موظف نتيجة لأي ما يلي (معياري المحاسبة الدولي 19 منافع الموظفين، 2020: 2)
 - أ. قرار الوحدة الاقتصادية بإنهاء خدمة موظف قبل تاريخ التقاعد الطبيعي.
 - ب. قرار الموظف بقبول عرض للحصول على منافع في مقابل إنهاء الخدمة.

وترى الباحثة أن المعيار شرح الأنواع الخاصة بمنافع الموظفين سواء الطويلة الأجل، إضافة إلى منافع نهاية الخدمة أو ما بعد انتهاء الخدمة، وقد حاول الإحاطة بمختلف تلك الأنواع الخاصة بمنافع الموظفين.

المبحث الثالث: الإطار النظري للسلطة التقديرية للإدارة

- 3-1. **مفهوم السلطة التقديرية للإدارة:** عرّفت السلطة التقديرية للإدارة في الفقه الفرنسي بأنه سلطة الإدارة حينما يترك لها القانون الذي يمنحها هذه الاختصاصات بصدد علاقاتها المختلفة، الحرية في أن تتدخل أو تمتنع عن التدخل، ووقت التدخل وكيفية، وفحوى القرار الذي تتخذه، فالسلطة التقديرية للإدارة يتركها القانون للإدارة من أجل تحديد ما يصح عمله وما يصح تركه (طالبي، 2022: 8)
- وقد عرّفت السلطة التقديرية للإدارة بأنها قسط من حرية التصرف وفق القانون تمنح للإدارة عند ممارستها نشاطها، فمن المعلوم أن الوظيفة الأساسية للإدارة تتمثل بإشباع الحاجات العامة

بوسائلٍ متعدّدةٍ تملكها تلك الإدارة، ونظراً لانتساع الحاجات وتشعبها فيعجز القانون أو اللوائح عن الإحاطة بكافة تفاصيل الحاجات أو الظروف من أجل أن تنظم وفق قواعد وتعليمات محددة، وهذا يترتب عليه ضرورة أن تمنح الإدارة حرية التصرف أحياناً من أجل أن تشبع الحاجات المذكورة، وهذا لا يعني إطلاق يد الإدارة بل على العكس، فقد قيد القانون الإدارة بقواعد قانونية محددة جامدة لا يمكنها الخروج عنها، ومنحها السلطة التقديرية من أجل تمكينها من القيام بعملها بفعالية (النصراوي، 2022: 93-94)

ويمكن القول إنّ القانون يمنح الإدارة سلطةً معيّنة تكون متناسبةً مع الاختصاصات الممنوحة لهذه الإدارة، وعلى الإدارة عن ممارستها لاختصاصاتها وفقاً لما تملكه من سلطة أن تسلك أحد السببين الآتين (كريم، 2019: 139-140):

1. قد يفرض القانون على الإدارة بشكلٍ إلزامي أن تسعى إلى الوصول إلى هدف معين، وفي هذه الحالة تملى على الإدارة فحوى القرار الإداري الذي يجب أن تتخذه، وتسمى سلطات الإدارة واختصاصاتها في هذه الحالة محدّدة أو مقيدة.

2. قد يترك القانون للإدارة قدراً من الحرية في التصرف واتخاذ القرارات، بحيث تستخدم هذه الحرية وفق الظروف المحيطة، أي يكون للإدارة الكلمة الأخيرة من دون منازع في اتخاذ القرار الإداري، وتكون في تلك الحالة للسلطات الإدارية تقديرية، إذ تمثل تلك القرارات الإدارة وتعبر عن إرادتها. وترى الباحثة إن السلطة التقديرية للإدارة يمكن تمثيلها بالمستوى من الحرية الذي يُعطى للإدارة في حالات اتخاذ القرار، والتصرفات وفق ما تملّيه الحالات أو الموضوعات أو الظروف، وهذا الأمر يتم عندما لا يكون هناك نصوص قانونية إلزامية تفرض على الإدارة في اتخاذ القرارات والتصرف في تلك الحالات أو الظروف.

2-3. شروط ممارسة الإدارة للسلطة التقديرية: إنّ القانون أو المشرع ترك للإدارة قدراً من الحرية من أجل التكيف مع المتطلبات والمستجدات المختلفة وبغية تحقيق الأهداف المطلوبة، إلا أنّ هذا لا يعني أن السلطة هي سلطة مطلقة، ويوجد مجموعة من الضوابط أو الشروط على ممارسة السلطة التقديرية للإدارة وهي كما يأتي (البوريني، 2021: 275-276):

1. عدم وجود النص المقيد: ينبغي ألا يوجد أي نصّ قانوني يحكم تصرف الإدارة في مواجهة الموقف أو الحالة أو الوضع الطارئ مسبب اتخاذ القرار.

2. التكييف القانوني الصحيح: أي أنّ تكون الظروف أو الوقائع التي تصرفت الإدارة على أساسها واتخذت قراراتها قد خضعت إلى تكييف قانوني بشكلٍ صحيح.

3. التناسب في التصرف: يجب عدم المغالاة في التقدير من قبل الإدارة، أي ان تقوم الإدارة باتخاذ المناسب من القرارات وفق الظروف المادية ولا تقوم بتضخيم الحالة أو الوقائع للقيام بأعمالها.

4. عدم الانحراف بالسلطة: بمعنى يجب ألا تنحرف الإدارة عن حالة استخدام سلطتها الإدارية في ممارسة تلك الصلاحية، من أجل ألا تحيد عن الأهداف التي منحت لأجلها تلك السلطة.

3-3. مبررات منح السلطة التقديرية للإدارة: على الرغم من وجود مخاطر مترتبة على منح الإدارة للسلطة التقديرية عندما تتجاوز حدودها في ممارستها لعملها، إلا أنّ وجود هذه السلطة أمرٌ هامٌّ ولا بدّ منه، فلا يمكن تصور تقييد الإدارة ونشاطها بالمطلق ولا يمكن تصور إلزامها في كافة نشاطاتها، بالتالي من أهم الأسباب التي تبرر منح الإدارة السلطة التقديرية إلى جانب المقيدة أنّ أساس حسن

سير العمل بانتظام وبكفاءة يقتضي أن تمنح الإدارة الحرية من أجل أن تختار الوسائل المناسبة والوقت المناسب لاتخاذ القرار (مهدي وعبيد، 2013: 49)

ومن الضروري توضيح أنّ منح السلطة التقديرية للإدارة إلى جانب أنّها ميزة بحيث لا تتعسف باستخدام هذه السلطة أو الميزة، لأنّ هذه السلطة مُنحت لها بمقابل أن تتحمل مسؤولية كبيرة متمثلة في تسيير الوحدة الاقتصادية بشكلٍ منتظم وهو واجب على الإدارة الالتزام به، ومن مبررات إعطاء السلطة التقديرية ما يعتبر ضرورة اجتماعية من حيث علاقة الإدارة بالقاضي، فالقاضي لا يمكن له أن يمدّ رقابته إلى الجانب التقديري من نشاط الإدارة خصوصاً أنّه قد يصدر أحكامه بعد سنين من وقوع الحوادث (الطماوي والبناء، 2006: 29)

ومن ثمّ يمكن إيجاز مبررات منح السلطة التقديرية وفق النقاط الآتية

1. إنّ طبيعة عمل المشرّع تقتصر على وضع قواعد عامة، دون أن تتعداه إلى تفاصيل أو تحديد جزئيات العمل الإداري، ولا يستثنى من ذلك إلا حالات محددة تمثل حالات السلطة المقيدة.
2. إنّ عدم منح الإدارة سلطة تقديرية يحولها إلى أداة صماء لتنفيذ القانون، وهو ما يسلب منها الابتكار والإبداع في وقت تواجه فيه الإدارة تحولات كبيرة في الكثير من المجالات فضلاً عن الثورة التقنية الهائلة التي تلقي بظلالها على مفاصل العمل الإداري كافة.
3. إنّ المشرّع لا يستطيع الإلمام بمختلف فروض العمل الإداري المتناهية، كما يتعذر عليه توقع ما يمكن أن تواجهه الإدارة من مواقف مستقبلاً، الأمر الذي يجعل من السلطة التقديرية أمراً ضرورياً وحتمياً لمواجهة هذه الفروض، لأنه من غير المنطقي أو المقبول القول إنّ الإدارة لا يمكنها اتخاذ موقف إلا بوجود نصّ قانوني خصوصاً وإنّ اعتبارات تغير الظروف قد تجعل الإحاطة بمختلف تفاصيل العمل بقواعد محددة مسبقاً أمراً مستحيل التحقيق.

3-4. حدود السلطة التقديرية للإدارة: إنّ إعطاء السلطة التقديرية للإدارة يعني توسيع دائرة ونطاق أساس المشروع من دون الخروج عليه، وهذا يعني أنّه سلطة تتسم بالخطورة يتم منحها للإدارة إذا ما تركت بلا رقابة، كونها تؤثر على المراكز القانونية للأفراد فتؤثر على حقوقهم وواجباتهم، وقد اتفق أغلب كتاب القانون الإداري على وجوب تبرير هذه السلطة، إذ إن رجل الإدارة لا يمكنه التخلي عن الجانب التقديري والاكتفاء بالجانب المقيد والعكس فلا بد من وجود مزيج من السلطة التقديرية والمقيدة، حتى يصل عمل الإدارة إلى النجاح، بمعنى ألا يفهم من أن الإدارة وفق سلطتها التقديرية هي حرة التصرف بالمطلق، فموضوع منح السلطة التقديرية بحسب الظرف أو الحالة يمنح الإدارة القدرة على تحسين عملها ونشاطه، ويلاحظ وجود ثلاث حدود أساسية وهي الحد الأقصى والوسط والأدنى، وهذه الحدود تدور مع عنصري السبب والمحل على الأعم الأغلب، فيكون الحد الأقصى عندما لا يبين أو يحدد المشرّع اسباباً معينة لإصدار الإدارة لقرارها أو أنه بين الأسباب إلا أنّه ترك للإدارة صلاحية إصدار نوع من القرارات ومن ثم تكون سلطتها في هذه الحالة تقديرية، بشرط المحافظة على النظام العام، والحد الأقصى يقتضي وجود سبب صحيح يتّصل بوجود ظروف أو وقائع دفعت الإدارة إلى اتخاذ قرار معين أو تصرف معين، وهذا القرار أو التصرف يقتضي وجود تكييف قانوني صحيح ومستوى من الملاءمة (مهدي وعبيد، 2013: 50)

إنّ القانون أو المشرّع عندما ترك للإدارة ملاءمة إصدار القرارات أو التصرفات، لم ينصب نفسه قاضي لملاءمة القرار بل جعل الإدارة قاضي لتلك الملاءمة، وانما يقوم المشرّع بالتأكد من أن

- الإدارة قد سايرت القانون أو المشرع في تقديره لملاءمة القرار، وفي أي عنصر من عناصر القرار أو التصرف تظهر السلطة التقديرية للإدارة وفقاً لمجموعة من الحدود ويمكن عرضها وفق الآتي:
1. **الحدود الخارجية للسلطة التقديرية للإدارة:** وتتمثل بالآتي (بوضياف، 2011: 309-310)
 - أ. **ركن الشكل والإجراءات:** إن المقصود بالشكل هو إفصاح الإدارة عن إرادتها وفقاً للشكل والتدابير التي أوصحها القانون، والأصل أن الإدارة غير ملزمة بشكل أو إجراء معين عند إصدارها للقرار أو عند تصرفها، إنما تكون ملزمة باتباع الشكليات والإجراءات سواء نص القانون عليها أم لا.
 - ب. **ركن الاختصاص:** إن قواعد اختصاص السلطات الإدارية هي غالباً قواعد أمر لا تملك الإدارة في مواجهتها أي مستوى من التقدير، ومهما بلغت السلطة التقديرية للإدارة فهي لا تستطيع الخروج عن حدود الاختصاص الذي بينه وحدده المشرع.
 - ج. **ركن الغاية:** ويمثل النتيجة الأخيرة التي تسعى لها الإدارة من وراء اتخاذ القرار أو التصرف، فالإدارة لا تتمتع بالحرية في اختيار الغاية أو الهدف من تصرفها أو قرارها، بل يجب عليها الالتزام بالغرض أو الغاية المحددة لها.
 2. **الحدود الداخلية للسلطة التقديرية للإدارة:** وتتمثل بالحدود الآتية (كاظم وعبود، 2016: 267-268)
 - أ. **السبب:** إن السبب في القرارات الإدارية هو حالة واقعية أو قانونية تعرض على الإدارة فتقوم بإصدار قراراتها أو تتصرف على أساسها، ولا يخرج هذا الركن عن الحالات الآتية:
 - ❖ قد يكون مثار النزاع هو البحث في صحة قيام الحالة التي تدخلت الإدارة على أساسها، إذ تلغى أي قرارات أو تصرفات إذا ما ثبت أن الأسباب التي تذرعت الإدارة بها غير موجودة.
 - ❖ قد يكون مثار النزاع هو التكيف القانوني للوقائع التي تذرعت بها الإدارة بفرض ثبوتها، فالإدارة لا تتمتع بأي سلطة تقديرية في التكيف القانوني للوقائع في حال ثبوت صحتها، فهي لا تملك سوى اختصاص مقيداً خاضعاً للقانون.
 - ب. **المحل:** إن محل القرار الإداري أو التصرف هو النتيجة التي يحدثها القرار أو التصرف، أو بمعنى الأثر القانوني الذي يترتب، ويختلف هذا الأثر بحسب إذا كان القرار فردياً أو تنظيمياً، أي إن محل القرار الإداري هو الأثر القانوني الذي يترتب عليه حالاً ومباشرة، وهنا يكمن معظم الاختصاص التقديرية للإدارة وله ثلاثة عناصر:
 - ❖ **حرية الإدارة في التدخل أو عدمه:** فيمكن ألا تتدخل الإدارة إذا ما تحققت أسباب معينة، أي إن مجرد تحقق أسباب اجباز للإدارة التدخل فأن ذلك غير ملزم بالنسبة لها لأن تتدخل.
 - ❖ **اختيار وقت التدخل:** ويمثل أبرز عناصر السلطة التقديرية للإدارة، فتكون الإدارة حرة في اختيار وقت التدخل حتى ولو كانت ملزمة بإصدار القرار على نحو معين، لأن الوقت المناسب لإصدار القرار يترك للإدارة.
 - ❖ **اختيار محتوى القرار:** في حال لم يحدد القانون نوع القرار الواجب اتخاذه فأن الإدارة تكون حرة في أن تضمن قرارها الأثر الذي ترغب به، بشرط أن يتوافق مع الخطوط العامة والأهداف العامة.
- المبحث الرابع: الجانب التطبيقي للبحث**
- بعد عرض الجانب النظري لمتغيرات البحث، فالخطوة التالية من البحث تتمثل في اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

4-1. مجتمع وعينة البحث: تمثل ميدان البحث بالأكاديميين نظراً لأهمية هذا المجتمع في كونه على علم وفهم كاف في متغيرات البحث التي تناولها الباحث، والتي تسهم بشكل مباشر وغير مباشر في تحريك عجلة التنمية الاقتصادية في الاقتصاد المحلي العراقي.

تم توزيع استمارة الاستبيان عن طريق رابط الكتروني محملة عبر تطبيق (Google From) وتم التواصل مع أقسام المحاسبة في الجامعات العراقية، وتم استلام (122) استمارة، وقد بلغ عدد الاستثمارات المستردة والصالحة للتحليل من الأكاديميين استمارة، ليكون عدد الاستثمارات المستردة والصالحة للتحليل (116) استمارة (*) وهو ما يمثل عينة البحث، وتم استبعاد (6) استمارات كونها من حملة شهادات البكالوريوس، وكان استرجاع الاستثمارات الصالحة للتحليل بنسبة 95% ويظهر الجدول رقم (3) عدد الاستثمارات الموزعة والمستردة.

جدول (1): عدد الاستثمارات الموزعة والمستردة في البحث

البيان	الموزعة على الأكاديميين	الموزعة على غير الأكاديميين حملة البكالوريوس وما دون	الإجمالي
الاستثمارات الموزعة	116	6	122
الاستثمارات المستردة والصالحة للتحليل	116	0	116
نسبة الاسترجاع	95%	5%	100%

ينظر الملحق رقم (1) لنموذج استمارة الاستبيان.

المصدر: الجدول من اعداد الباحث

4-2. هيكل استمارة الاستبيان وقياس المتغيرات: اعتمدت استمارة الاستبيان كأداة لقياس متغيرات البحث وقد تكون هيكل استمارة الاستبيان من محورين المحور الأول اهتم بالخصائص الديموغرافية للبحث والذي شمل خصائص رئيسية هي (التحصيل الدراسي، سنوات الخدمة)، أما المحور الثاني فركز على قياس متغيرات البحث والمتمثلة بكل من المتغير المستقل معيار (IAS19)، والمتغير التابع السلطة التقديرية للإدارة

وقد تم قياس هذه المتغيرات من خلال 30 عبارة، قسمت بواقع 15 عبارة لكل متغير، وتم استخراج متوسطات لمتغيرات البحث لقياس العلاقة والتأثير كما هو موضح في الجدول رقم (2).

جدول (2): هيكل أداة البحث

المحور	البيان	الرمز	العدد	التسلسل	رمز متوسط المتغيرات
المحور الأول:	التحصيل الدراسي	QA	1	1	
المعلومات الديموغرافية	سنوات الخدمة	QA	1	2	
المحور الثاني: قياس المتغيرات					
المتغير المستقل	IAS19	QB	15	15-1	QAM
المتغير التابع	السلطة التقديرية الادارية	QC	15	30-16	QCM

المصدر: الجدول من اعداد الباحث

وقد تم استخدام نموذج ليكرت الخماسي (اتفق بشدة، اتفق، محايد، لا اتفق، لا اتفق بشدة) كما هو موضح في الجدول رقم (2) لغرض إعطاء قيمة كمية للإجابات الوصفية ضمن هذا المقياس ولتمثيل إجابات المستقصي منهم في البحث بصورة كمية.

جدول (3): مقياس ليكرت الخماسي

الإجابات	لا اتفق بشدة	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق بشدة
درجات مقياس لكرت	1	2	3	4	5

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

ولغرض التعبير عن الوسط الحسابي للإجابات، تم تحديد خمس مستويات، وقد تم تقسيمها وفق طول الفئة المبينة ادناه:

طول الفئة = (أعلى قيمة - أدنى قيمة) / أعلى قيمة.... (3)

طول الفئة = $(5-1)/5 = 0.8$

وقد عمل الباحث إلى ترجيح الإجابات حسب شدة الموافقة والمقسمة على خمس مستويات للوسط الحسابي وفق طول الفئة المحددة سابقاً، ويظهر الجدول رقم (4) هذه التقسيمات.

الجدول رقم (4): تقسيمات الوسط الحسابي لتوافق شدة الإجابات

الإجابات	من أكثر 4.2 إلى 5	من أكثر 3.4 إلى 4.2	من أكثر 2.6 إلى 3.4	من أكثر 1.8 إلى 2.6	من 1 إلى 1.8
شدة الموافقة	عالي جداً	عالي	مقبول	ضعيف	ضعيف جداً

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

3-4. صدق وثبات استمارة الاستبيان: تم اختبار صدق وثبات استمارة الاستبيان كما يأتي:

1. اختبار صدق استمارة الاستبيان: تم اختبار صدق الاستبانة من خلال ما يأتي:

أ. الصدق الظاهري: تم اختبار الصدق الظاهري لاستمارة الاستبيان عبر اطلاع مجموعة من المحكمين على استمارة الاستبيان المتخصصين في جامعتي (تكريت، الموصل) في كلية الإدارة والاقتصاد من ذوي التخصصات المحاسبية، عبر الاستعانة بخبراتهم في الحكم على شكلية استمارة الاستبيان بشكل عام وعلى مدى صدق تعبير العبارات لما يراد قياسه من متغيرات، وقد استفاد الباحث من ملاحظاتهم السديدة في الحكم على عبارات الاستبانة والأخذ بها.

ب. اختبار ثبات استمارة الاستبيان: تم اختبار ثبات الاستبانة عبر معامل الفا كرو نباخ كما هو موضح في الجدول رقم (5).

جدول (5): صدق المقياس والثبات الذاتي للاستبانة

المتغيرات	الرمز	معامل الفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)
معياري (IAS19)	QB	420.8
السلطة التقديرية الإدارية	QC	830.8
المتوسطات للمتغيرات	QAM, QCM	0.855
كل العبارات لجميع المتغيرات	---	0.944

المصدر: الجدول من إعداد الباحث وفق البرنامج الإحصائي (SPSS).

يلاحظ من الجدول رقم (5) أن قيم معامل الفا كرونباخ لمتغيرات البحث كانت واقعة بين (0.842-0.883) وهي قيم عالية أكبر من القيمة المعيارية لمعامل الفا كرونباخ البالغة (0.6) لذا فإن ذلك يؤكد ثبات استمارة الاستبيان، أي إنه إذا تم عرض استمارة الاستبيان على العينة نفسها مرة أخرى سيتم الحصول على نفس الإجابات أي ثبات اجاباتهم.

4-4. اختبار التوزيع الطبيعي: تم استخدام معامل الالتواء (Skewness) ومعامل التفلطح (Kurtosis) لتحقيق ذلك الغرض، إذ تكون البيانات موزعة توزيع طبيعي أو تقترب منه في حالة كون مدى قيمة معامل الالتواء تقع بين (+1 إلى -1) ومدى قيمة معامل التفلطح تقع بين (+3 إلى -3)، وعند الاطلاع على نتائج الظاهرة في الجدول رقم (6) يلاحظ أن قيمة الالتواء وقيمة التفلطح المحتسبة تقع ضمن القيم المحددة اعلاه، بذلك يمكن القول إن البيانات للدراسة الحالية موزعة توزيع طبيعي ومن ثم يمكن اعتماد الأساليب الإحصائية المعلمية لاختبار فرضيات البحث.

جدول (6): اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات البحث

المتغيرات	الرمز	معامل الالتواء (Skewness)	معامل التفلطح (Kurtosis)
معياري (IAS19)	QB	0.448	0.396
السلطة التقديرية الإدارية	QC	0.493	-0.354

المصدر: الجدول من إعداد الباحث وفق البرنامج الإحصائي (SPSS).

4-5. الأساليب الإحصائية المستخدمة: تم في البحث الحالية استخدام عدة أساليب إحصائية بناءً على البرنامج الإحصائي (SPSS Ver. 26) ومن هذه الأساليب ما يأتي:

1. تم استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري كمقاييس للنزعة المركزية وذلك لإجراء التحليل الوصفي لمتغيرات البحث فضلاً عن احتساب أدنى وأعلى قيمة إلى جانب الأهمية النسبية ومعامل الاختلاف.
2. تم استخدام معامل الارتباط سبيرمان لقياس علاقة الارتباط بين متغيرات البحث وذلك لتوافقه مع استمارة الاستبيان.
3. تم استخدام معامل الفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) من أجل اختبار مدى ثبات استمارة الاستبيان.
4. اعتماد معامل الالتواء (Skewness) ومعامل التفلطح (Kurtosis) من أجل اختبار مدى اعتدالية البيانات والحكم عليها من حيث كونها موزعة توزيعاً طبيعياً من عدمه.
5. اعتماد معادلة الانحدار الخطي.

4-6. اختبار العلاقة بين المتغيرات: لغرض اختبار مستوى اتجاه العلاقة بين متغيرات البحث اعتماد معامل الارتباط سبيرمان (Spearman) وذلك من أجل تحديد معنوية العلاقة وقوتها واتجاهها والحكم على مدى وجودها من عدمه كخطوة أساسية قبل اختبار فرضيات التأثير القائمة على معادلات الانحدار، ويظهر الجدول رقم (7) قيم معاملات الارتباط بين متغيرات البحث.

جدول (7): قيمة معاملات الارتباط سبيرمان بين متغيرات البحث

المتغيرات	النسب
معياري (IAS19)	سبيرمان
	0.756**
السلطة التقديرية الإدارية	(Sig.)
	0.000
السلطة التقديرية الإدارية	سبيرمان
	**4750.
السلطة التقديرية الإدارية	(Sig.)
	0.000

المصدر: الجدول من إعداد الباحث وفق البرنامج الإحصائي (SPSS).

يلاحظ من الجدول رقم (7) وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إيجابية بين معيار (IAS19) والسلطة التقديرية الادارية، وكانت العلاقة قوية مع السلطة التقديرية الادارية، وهذا يدل على أن توافر تبني معيار (IAS19) سيرافقه مرونة في السلطة التقديرية الادارية. وبذلك نقبل فرضية العلاقة الآتية:

❖ **هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين المعيار المحاسبي الدولي IAS19 والسلطة التقديرية الإدارية.**

7-4. اختبار فرضيات التأثير: تضمنت الفقرة فرضية رئيسة كما يأتي:

(H1). الفرضية الرئيسية الأولى: هناك تأثير ذو دلالة معنوية لتبني المعيار المحاسبي الدولي IAS19 على السلطة التقديرية الإدارية.

لغرض اختبار هذه الفرضية تم إعداد معادلة انحدار خطي بسيط لتقدير السلطة التقديرية الادارية بدلالة المعيار المحاسبي الدولي IAS19 وذلك لمعرفة تأثير الأخير في السلطة التقديرية الادارية، ويظهر الجدول رقم (8) نتائج التأثير.

جدول (8): نتائج تأثير المعيار المحاسبي الدولي IAS19 في السلطة التقديرية الادارية

المتغيرات	(R ²)	(F)	(Sig.)
معيار (IAS19)	0.560	144.926	0.000
	معامل الانحدار (β)	(T)	(Sig.)
	480.7	12.039	0.000

المصدر: الجدول من إعداد الباحث وفق البرنامج الاحصائي (SPSS).

يلاحظ من الجدول رقم (8) ثبات صحة نموذج معادلة الانحدار إذ كانت قيمة (F) البالغة (144.926) عند مستوى دلالة معنوية 5% مما يعني إمكانية تقدير السلطة التقديرية الادارية بدلالة المعيار المحاسبي الدولي IAS19، وهذا يؤكد صحة النموذج، في حين تشير قيمة (T) البالغة (12.039) عند مستوى دلالة معنوية 5% على وجود تأثير معنوي لمتغير المعيار المحاسبي الدولي IAS19 في السلطة التقديرية الادارية، كما تدل قيمة بيتا (β) الموجبة البالغة (480.7) على إيجابية التأثير، أي كلما تزايد مستوى تبني المعيار المحاسبي الدولي IAS19 فإن ذلك سوف يؤدي إلى مرونة ممارسة السلطة التقديرية الادارية، في حين تدل قيمة معامل التحديد (R²) البالغة (0.56) على أن المعيار المحاسبي الدولي IAS19 يفسر ما نسبته (56%) من التغيرات التي تحصل في متغير السلطة التقديرية الادارية، وبذلك تقبل الفرضية الرئيسية الأولى.

جدول (9): خلاصة فرضيات البحث

ت	الفرضية	نتيجة الاختبار
(H1).	الفرضية الرئيسية الأولى: هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين المعيار المحاسبي الدولي IAS19 والسلطة التقديرية الإدارية.	مقبولة

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

- 5-1. الاستنتاجات:** وفقاً لما تنم تناوله ضمن الإطار النظري والعملي للبحث، تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات يمكن توضيحها بما يأتي:
1. يوجد علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة معنوية بين المعيار المحاسبي الدولي IAS19 والسلطة التقديرية الإدارية، أي كلما تزايد مستوى تبني المعيار سوف يؤدي ذلك إلى مرونة ممارسة السلطة التقديرية الإدارية، إذ بلغت قيمة معامل التحديد ($R^2=0.56$) ويدل ذلك على أن المعيار المحاسبي الدولي يُفسر ما نسبته (56%) من التغيرات في متغير السلطة التقديرية الإدارية.
 2. يهدف المعيار (IAS19) إلى وصف المحاسبة عن منافع الموظفين والإفصاح عنها، وبذلك فقد يُسهم في تطبيق السلطة التقديرية الإدارية بشكل إيجابي، فهي تُعبر عن مستوى الحرية الذي يُعطى للإدارة في حالات اتخاذ القرار والتصرفات التي لا يكون هناك نصوص قانونية واضحة حولها.
 3. يعتمد تأثير تبني المعيار (IAS19) على السلطة التقديرية للإدارة على عوامل عدة منها طبيعة الشركة والقطاع الذي تعمل فيه وسياساتها المالية وغيرها.
 4. قد يؤدي منح السلطة التقديرية للإدارة إلى ممارسة هذه الإدارة لصلاحيات انتهائية في التقدير، خاصةً في اختيار الافتراضات المحاسبية التي تُطبقها بخصوص خطط التقاعد.
- 5-2. التوصيات:** من خلال ما تم التوصل إليه من نتائج، قدم البحث مجموعة من التوصيات التي يمكن توضيحها بما يأتي:

1. توصي البحث بضرورة العمل على تطبيق المعيار (IAS19) في العراق، لكن قبل ذلك يجب إجراء دراسات وافية عن طبيعة كل شركة وسياساتها المالية ومدى قابليتها على تطبيق المعيار.
2. كما توصي البحث بضرورة تقدير الشركات لالتزاماتها تجاه موظفيها واستخدام تقديرات وافية وموضوعية لذلك قبل تطبيق المعيار، إذ إن تطبيقه قد يؤثر على قدرة الشركة على تحقيق أهدافها التشغيلية والمالية.
3. يجب على الشركات تسجيل التزاماتها تجاه الموظفين في البيانات المالية، هذا ما قد يؤثر على نسب الديون وحقوق المساهمين والمؤشرات المستخدمة في التحليل المالي الخاص بأداء الشركة.
4. توصي البحث بإدارات الشركات بالحذر عند استخدام سلكتها التقديرية في ظل اعتماد المعيار (IAS19)، وذلك من أجل ضمان صحة البيانات والتقديرات المالية والمحاسبية.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

1. الطماوي. سليمان، البنا. محمود، 2006، النظرية العامة للقرارات الإدارية، الطبعة 7، دار الفكر العربي، القاهرة.
2. بو ضياف. عمار، 2011، الوسيطة في قضاء الإلغاء دراسة مقارنة مدعمة بتطبيقات قضائية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، مصر.
3. مهدي. غازي، عبيد. عدنان، 2013، القضاء الإداري، الطبعة 2، بغداد.
4. كاظم. هناء، عبود. صعب، 2016، السلطة التقديرية للإدارة وأساس المشروعية، مجلة الدراسات القانونية، العدد 15.

5. التميمي، صفاء. (2019). "تطوير الموارد البشرية في ظل المعيار المحاسبي رقم 19 منافع الموظفين دراسة تحليلية في عينة من شركات الاستثمار العراقية". مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 15، العدد 45، ص: 197-211.
6. كريم. منتصر، أثر سلطة الإدارة التقديرية في ركن الاختصاص للقرار الإداري، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد الثامن، العدد 1.
7. معيار المحاسبة الدولية 19، منافع الموظفين، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. 2020.
8. زين الدين محمد علي الجرادات. (2021). تأثير تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS19) منافع الموظفين على تقييم أداء الشركات الخدمائية والصناعية المدرجة في بورصة فلسطين (Doctoral) dissertation, جامعة القدس.
9. البوريني. عمر عبدالرحمن، 2021، المشروعية الإدارية كمحدد لممارسة الإدارة سلطاتها التقديرية دراسة مقارنة، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، السنة 10، ملحق خاص، العدد 10
10. فقير، سامية، وشيخي، بلال، (2021)، "مزايا المستخدمين وفق معيار المحاسبي الدولي رقم 19 والنظام المحاسبي المالي". مجلة رماح للبحوث والدراسات، المجلد 1، العدد 39، ص: 1-12
11. النصرأوي. محمد، (٢٠٢٢)، التعارض بين السلطة التقديرية للإدارة في فرض ضريبة الدخل وأساس قانونية وعدالة الضريبة، مجلة الشرائع للدراسات القانونية، المجلد 2، العدد 2.
12. طالبي. زهراء، 2022، السلطة التقديرية للإدارة، رسالة ماجستير، جامعة احمد دراية ادرار، الجزائر

ثانيا: المصادر الأجنبية:

1. Bloom. Robert, 2013, A Note on the New International Accounting Standards Board (IASB) Pronouncement IAS No 19, Compensation & Benefits Review 45(1) 54–57.
2. Billings, M., O'Brien, C., Woods, M., & Vencappa, D. (2017). Discretion in accounting for pensions under IAS 19: using the 'magic telescope'? Accounting and Business Research, 47(2), 123-143.
3. Hamdan, M Khaled, N and Khaled, S. (2018). "Employee Benefits Accounting, Its Impact on the Market Share Price the Volume of Credit Facilities and Deposits". International Journal of Economics and Finance; Vol. 10, No. 1, PP23-31
4. Oyewo, B., Emebinah, E., & Savage, R. (2020). Challenges in auditing fair value measurement and accounting estimates: Some evidence from the field. Journal of Financial Reporting and Accounting, 18(1), 51-75

محاور الاستبانة

المحور الخاص بمعايير منافع الموظفين:

1. تتوافر حالياً في الوحدات الاقتصادية الملاكات المهنية المزودة بالمعرفة اللازمة لتبني معايير (IASs_IFRSs) وتطبيق معيار (IAS19).
2. النظام المحاسبي المطبق في الوحدات الاقتصادية يفي بمتطلبات تبني (IAS19).
3. الهيئات المهنية تدرك وقادرة على تبني (IAS19) وتطبيقها في الوحدات الاقتصادية.
4. البيئة القانونية تساند تبني (IAS19) وتطبيقها في الوحدات الاقتصادية.
5. يعد الوقت ملائماً لتحول الوحدات الاقتصادية من الانظمة المالية والمحاسبية التقليدية الى التوجه نحو متطلبات معايير (IASs_IFRSs) بما فيها تبني (IAS19).
6. تبني متطلبات (IAS19) من قبل الوحدات الاقتصادية لا يتعارض مع التطبيقات المحاسبية.
7. الممارسات المحاسبية في الوحدات الاقتصادية في البيئة المالية لا تختلف كثيراً عن الممارسات وفق متطلبات (IAS19).
8. توجه الوحدات الاقتصادي في العراق نحو تبني متطلبات (IAS19) يحتم عليها تكيف التشريعات والقوانين والانظمة وتعديلها بخصوص منافع الموظفين بما يتوافق مع المتطلبات الدولية.
9. تعتبر منافع الموظفين اشكال مختلفة للتعويض الذي تمنحه المؤسسة لموظفيها مقابل الخدمة التي يقدمها الموظفون.
10. (IAS19) له اهمية كبيرة داخل الوحدة الاقتصادية فهي تؤثر على معنويات واداء الموظفين.
11. (IAS19) يهدف الى توضيح طريقة المعالجة المحاسبية المتعلقة بالمنافع التي تمنحها المؤسسة لعمالها والافصاح عن المعلومة المالية المرتبطة بها.
12. (IAS19) يبني على اساس ان التكاليف عن منافع العاملين يجب ان يعترف بها وتسجل محاسبياً خلال الفترة المالية التي يستفيد منها العاملون بغض النظر عن الفترة التي تدفع لهم فيها هذه المزايا.
13. لا تتطلب المنافع قصيرة الاجل افتراضات اکتوارية لقياس الالتزام او التكاليف ويتم قياس التزاماتها بدون خصم قيمتها بمعدل خصم معين وبالتالي لا تظهر بالقيمة الحالية.
14. (IAS19) على الرغم من انه لا يتطلب افصاحات محددة بشأن منافع الموظفين قصيرة الاجل، فقد تتطلب معايير المحاسبة الدولية الاخرى اجراء افصاحات.
15. لا تستلزم المحاسبة عن خطط وبرامج المساهمات المحددة وجود افتراضات لقياس الالتزام او التكاليف المتعلقة بمنافع ما بعد انتهاء الخدمة ولا يوجد ارباح وخسائر.

المحور الخاص بالسلطة التقديرية للإدارة:

1. تتمتع السلطة التقديرية للإدارة بحرية التصرف عندما تمارس اختصاصاتها القانونية في حال لم يتوفر او يوجد نص يمنعها من التصرف..
2. الوظيفة الاساسية للسلطة التقديرية للإدارة تتمثل في اشباع الحاجات بوسائل متعددة تملكها تلك الادارة، لعجز القانون عن الاحاطة بكافة تفاصيل الحاجات والظروف.
3. تمثل السلطة التقديرية للإدارة سلطة قانونية فهي عندما تمارس هذه السلطة التقديرية تمارسها وفق القاعدة القانونية التي تتمتع بالمرونة وليس من تلقاء نفسها.
4. السلطة التقديرية للإدارة تكون خاضعة دائماً لأساس المشروعية وسيادة القانون..

5. السلطة التقديرية ليست استثناء لان هذه السلطة وسيلة لتطبيق القانون والالتزام بأساس المشروعية.
6. التعارض والتباين بين السلطة التقديرية والمقيدة هو اختلاف في الدرجة وليس في الجوهر او الطبيعة.
7. التناسب يقتصر على مستوى توافق السبب مع محل القرار، وعندما يتحقق التناسب يكون القرار متلائما وتكون الادارة في هذه الحالة مستخدمة لسلطتها التقديرية.
8. ان السلطة التقديرية اصبحت ضرورة اجتماعية وظاهرة هامة لحسن سير العمل الاداري (خصوصا مع تعدد وتباين صنوف النشاط الاداري).
9. القانون ترك للإدارة قدرا من الحرية من اجل التكيف مع المتطلبات والمستجدات المختلفة وبغية تحقيق الاهداف المطلوبة، الا ان هذا لا يعني ان السلطة هي سلطة مقيدة.
10. عدم تحويل الادارة سلطة تقديرية يجعلها اداة ضعيفة لتنفيذ القوانين دون ان يراعي ظروف التنفيذ المختلفة، وهذه يؤدي الى اصابة الادارة بالركود.
11. المشرع القانوني لا يمكنه التنبؤ بالظروف والحالات المختلفة التي ترتبط بكل تصرف او نشاط، وهذا ما يقتضي ان يترك للإدارة سلطة التقدير في التصرف واتخاذ القرارات وفق الوقائع والظروف والحالات المختلفة.
12. طبيعة عمل المشرع تقتصر على وضع قواعد عامة، دون ان تتعداه الى تفصيلات او تحديد جزئيات العمل الاداري، ولا يستثنى من ذلك الا حالات محددة تمثل حالات السلطة المقيدة.
13. عدم منح الادارة سلطة تقديرية يحولها الى اداة صماء لتنفيذ القانون، وهوما يسلب منها الابتكار والابداع في وقت تواجه فيه الادارة تحولات كبيرة في كثير من المجالات.
14. لا يوجد قرار تقديري بالمطلق ولا قرار تقييدي فقط بل لكل قرار جانب تقديري وجانب تقييدي، والضابط الذي يبين الجوانب التقديرية والمقيدة هو القانون واللوائح التنظيمية.
15. الادارة غير ملزمة بشكل او اجراء معين عند اصدارها للقرار او عند تصرفها، انما تكون ملزمة باتباع الشكليات والاجراءات سواء نص القانون عليها ام لا.